

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА СКЛАД ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Розглянуто підходи до трактування поняття “витрати майбутніх періодів” та розкрито їх економічну суть. Запропоновано виділяти групи витрат майбутніх періодів за однорідністю їх складу

Постановка проблеми. Витрати є необхідною умовою функціонування суб'єкта господарювання та важливою складовою будь-якої господарської діяльності. Специфічним і дискусійним об'єктом бухгалтерського обліку відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат є витрати майбутніх періодів. Вони впливають на собівартість продукції, витрати звітного періоду, величину фінансових результатів, а також на оцінку фінансового стану та платоспроможності суб'єктів господарювання. Відсутність одностайного підходу до визначення економічної суті витрат майбутніх періодів і вирішення питання їх складу з метою забезпечення об'єктивною інформацією при прийнятті управлінських рішень підкреслює актуальність даного питання.

Аналіз наукових праць та останніх публікацій. Більшість праць вчених і статті в фахових виданнях присвячено вивченню та вирішенню проблем економічної суті витрат загалом, а що стосується витрат майбутніх періодів, то приділяється не достатньо уваги. Окремі питання природи виникнення і складу витрат майбутніх періодів розглядаються у навчальних посібниках та в опублікованих у періодичних виданнях наукових працях українських і російських вчених, зокрема: Я.В. Соколова [9, 10], В.М. Саприкіна [8], Е.Г. Мельник [5, 6] та інших. Проте, не існує єдиного підходу та спеціального дослідження, що обумовлює проведення подальших наукових досліджень і розробок.

Мета статті. Визначення економічної суті та теоретичне обґрунтування категорії “витрати майбутніх періодів”, дослідження складу витрат майбутніх періодів.

Виклад основного матеріалу дослідження. І в теорії, й на практиці категорія “витрати майбутніх періодів” часто викликає неоднозначні трактування і загадкове ставлення до себе. Одні фахівці вважають, що їх слід взагалі виключати з балансу, інші пропонують перекваліфікувати витрати, що враховуються в їх складі.

Перші згадки про витрати майбутніх періодів з'явилися ще в XV ст. в практиці роботи флорентійських компаній. Так, у Головній книзі купця Фаролі плата (16 фунтів) за чотири роки оренди будинку відображена наступним чином: після закінчення першого року оренди 4 фунта віднесені на витрати, а 12 фунтів показані як витрати майбутніх років [9]. Проте теоретичні аспекти зародження проблеми почали привертати увагу тільки з середини XIX століття. Э. Шмаленбах (Німеччина) та І. Ніколаєв (Росія) прийшли до висновку, що весь актив (крім грошових коштів) є не що інше, як раніше здійснені витрати, які для підприємства повинні виступати як витрати майбутніх періодів. Представники французької школи (Леоте, Гільбо, Дюмарше) рахунки матеріальних цінностей почали розглядати як рахунки витрат.

У ході дослідження вдалося встановити, що поява витрат майбутніх періодів була пов'язана з дією принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Як вказує вчений В.М. Саприкін [8], саме необхідність співвідносити доходи з понесеними витратами частково пояснюється розподілом витрат на витрати діяльності та майбутніх періодів.

Дефініції витрат майбутніх періодів є різними. Слід зазначити, що особливої різниці між поданими авторами визначеннями не існує. Більшість з них застосовують трактування терміну “витрати майбутніх періодів” закріплене на законодавчому рівні.

Сутність витрат, які належать до категорії “витрати майбутніх періодів”, визначено у п. 36 П(С)БО 2 “Баланс”, а саме: у складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів [7]. Такі витрати вчений С.Ф. олов називає “невичерпаними (неспожитими) витратами” і при цьому зазначає, що “невичерпні витрати” відображаються в активі балансу...” [2].

Російський вчений В.М. Саприкін зазначає, що витрати майбутніх періодів можна визначити як витрати, які відносяться до статей активу, так і витрати, які відносяться до статей пасиву [8]. На думку вченого, основна різниця між ними полягає в тому, що в активі відображаються витрати, які вже понесло підприємство, наприклад, понесені витрати на придбання торгового патенту, а в пасиві відображаються витрати, які ще не відбулися, але допускається можливість їх виникнення в майбутньому, це можуть бути витрати на виконання гарантійних зобов'язань. У такому випадку в активі з моменту свого виникнення ці суми будуть являти собою кошторис майбутніх витрат.

Ми не погоджуємось з позицією В.М. Саприкіна, і, вважаємо, що витрати майбутніх періодів можуть виступати на підприємстві лише у формі специфічного активу, так як забезпечення майбутніх витрат і платежів за своєю природою є зобов'язанням (а не активом) з невизначеною сумою та строком погашення. Витрати відносяться до активу тому, що метою створення активу, що має назву витрати майбутніх періодів, є відповідальне віднесення витрат на період, в якому будуть отримані економічні вигоди. В міру того, як витрати майбутніх періодів приносять вигоду, вони списуватимуться та відобразатимуться як витрати звітного періоду. Тобто списання витрат майбутніх періодів здійснюється в періодах наступних за періодом їх нарахування, а витрати понесені на формування забезпечення майбутніх витрат і платежів одразу визнаються витратами поточного періоду, це свідчить про те, що вони не переносяться в майбутні періоди для розподілу та списання.

Американські вчені Глен А. Велш і Деніел Г. Шорт стверджують, що товари, матеріали чи послуги, отримані у поточному обліковому періоді, які буде використано для отримання доходу в майбутньому, є витратами майбутніх періодів (відкладеними витратами або витратами, сплаченими наперед). Відкладені витрати відрізняються від авансових витрат тільки строком відкладення (авансування) [1]. Вони вважають, що витрати майбутніх періодів – це довгострокові авансові витрати, тому вони не можуть розглядатися як поточні активи.

Ми вважаємо, що витрати майбутніх періодів необхідно розглядати як поточні, так і довгострокові активи, тобто під майбутніми періодами варто розуміти наступний за звітним період, а також більш пізні періоди, в залежності від терміну списання (розподілу) витрат майбутніх періодів.

Видатний російський вчений Я.В. Соколов досить вдало, з нашого погляду, подав своє бачення терміну “витрати”. Так, витратами з його точки зору є: “все те, що витрачає підприємство. Та частина витрат, що має відношення до майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу. Таким чином, в актив балансу потрапляють витрати, які замість видатків тимчасово вважаються капіталом” [10]. Тобто, виходячи з вищевикладеного, природа категорії “витрати

майбутніх періодів” впливає з розуміння активу балансу як капіталізованих витрат. Відповідно, такі витрати мають капіталізуватися та визнаватися поточними протягом тих облікових періодів, в яких вони сприятимуть отриманню доходу.

Схвальні відгуки заслуговує твердження вченого Я.В. Соколова, що до витрат майбутніх звітних періодів відносить ті понесені витрати, які вже не можливо в майбутні періоди повернути назад. Наприклад, майже у всіх підручниках і, на жаль, не тільки в них, але і в життєвих практичних ситуаціях наводяться приклади з випискою газет і журналів, внесеною наперед орендною платою і т. д. На думку вченого, ці випадки до витрат майбутніх періодів відношення не мають. Справа в тому, що в разі невиконання своїх зобов'язань, вони повинні повернути отримані грошові кошти.

Отже, у всіх випадках, коли витрати були зроблені і грошові кошти (та інші активи) були внесені будь-якому контрагенту, тоді мова йде не про витрати майбутніх періодів, а про дебіторську заборгованість. А тому до витрат майбутніх звітних періодів слід відносити тільки ті витрати, які підприємство зазнало, і їх нікому відшкодовувати.

Як зазначає вчений В.М. Саприкін, наперед оплачені витрати, що мають характер дебіторської заборгованості, необхідно показувати в балансі за статтею “дебіторська заборгованість”, оскільки в юридичному сенсі вони є правом вимоги до контрагента, а не витратами майбутніх періодів, як це стверджує традиційна бухгалтерія [8]. А на думку вченої В.Н. Орлової, витрати майбутніх періодів – це вид активу, який за своєю суттю є дебіторською заборгованістю. Вчений В.С. Лень також виділяє витрати майбутніх періодів як особливий вид дебіторської заборгованості [4].

Ми не погоджуємося з визначенням В.Н. Орлової та В.С. Леня, а схилиємося до тверджень Я.В. Соколова та В.М. Саприкіна, і, вважаємо, що витрати майбутніх періодів за своєю суттю є витратами, а не дебіторською заборгованістю. Відповідно, до складу витрат майбутніх періодів не слід відносити здійснені наперед платежі, за яким стоїть певний контрагент, який ці витрати зміг би компенсувати. На нашу думку, зазначені платежі можуть визнаватися витратами майбутніх періодів лише в тому випадку, якщо розрахунки з контрагентами здійснені і не підлягають перегляду, тобто існує документ, який свідчить про виконання зобов'язань підприємством-контрагентом або про понесені підприємством витрати. За відсутності таких доказів перераховані контрагентам грошові кошти повинні бути визнані як аванси видані або передоплати за договорами, а не як витрати майбутніх періодів. Ми вважаємо, що до витрат майбутніх звітних періодів слід відносити ті витрати, які не можливо в майбутні періоди повернути назад.

Отже, погляди окремих вчених досить співзвучно перегукуються між собою, а інші – відмінні. Враховуючи вищевикладене, нами запропоновано такі підходи до трактування поняття “витрати майбутніх періодів”:

1) це особливий вид активу, який, на відміну від авансів виданих, не може бути конвертованим в грошові кошти;

2) це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань у процесі господарської діяльності для одержання доходу або іншої вигоди у майбутніх періодах;

3) це витрати, які понесені суб'єктом господарювання у звітному періоді в процесі господарської діяльності, але мають відношення до майбутніх звітних періодів, тобто будуть включені до складу витрат наступних звітних періодів шляхом капіталізації.

Таким чином, ми вважаємо, що витрати майбутніх періодів – це витрати, які понесені суб'єктом господарювання у звітному періоді в процесі господарської діяльності

з метою одержання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах і будуть включені до складу витрат наступних звітних періодів шляхом капіталізації (розподілу) та не можуть бути конвертовані в грошові кошти.

Різні автори визначають по-різному склад витрат майбутніх періодів. Це вказує на те, що склад витрат майбутніх періодів є неоднозначним та досі повністю не дослідженим. Слід зазначити, що склад витрат майбутніх періодів залежатиме від виду економічної діяльності суб'єкта господарювання і, відповідно, буде характерним для кожної з них.

З метою раціональної організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат майбутніх періодів нами запропоновано виділити окремі групи витрат майбутніх періодів за однорідністю їх складу (рис. 1).

Враховуючи той факт, що чітких роз'яснень та рекомендацій щодо формування та обліку витрат майбутніх періодів немає, підприємства, виходячи з економічної доцільності, можуть самостійно вирішувати, які витрати включати до складу витрат майбутніх періодів.

Нами запропоновано до складу витрат майбутніх періодів відносити нерозподілені загальновиробничі витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, реалізації якої не було у звітному періоді. Відповідно і витрати повинні списуватися у місяці, коли відображається дохід від реалізації продукції, на виробництво якої були понесені ці витрати. На нашу думку, до складу витрат майбутніх періодів доречно відносити витрати на дослідження і розробки виробів, кінцевий результат від яких на певний момент визначити не можливо. З метою пропорційного розподілу вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів між звітними періодами і, відповідно, правильного визначення поточних витрат, вважаємо за необхідне відносити вартість МШП на витрати майбутніх періодів.

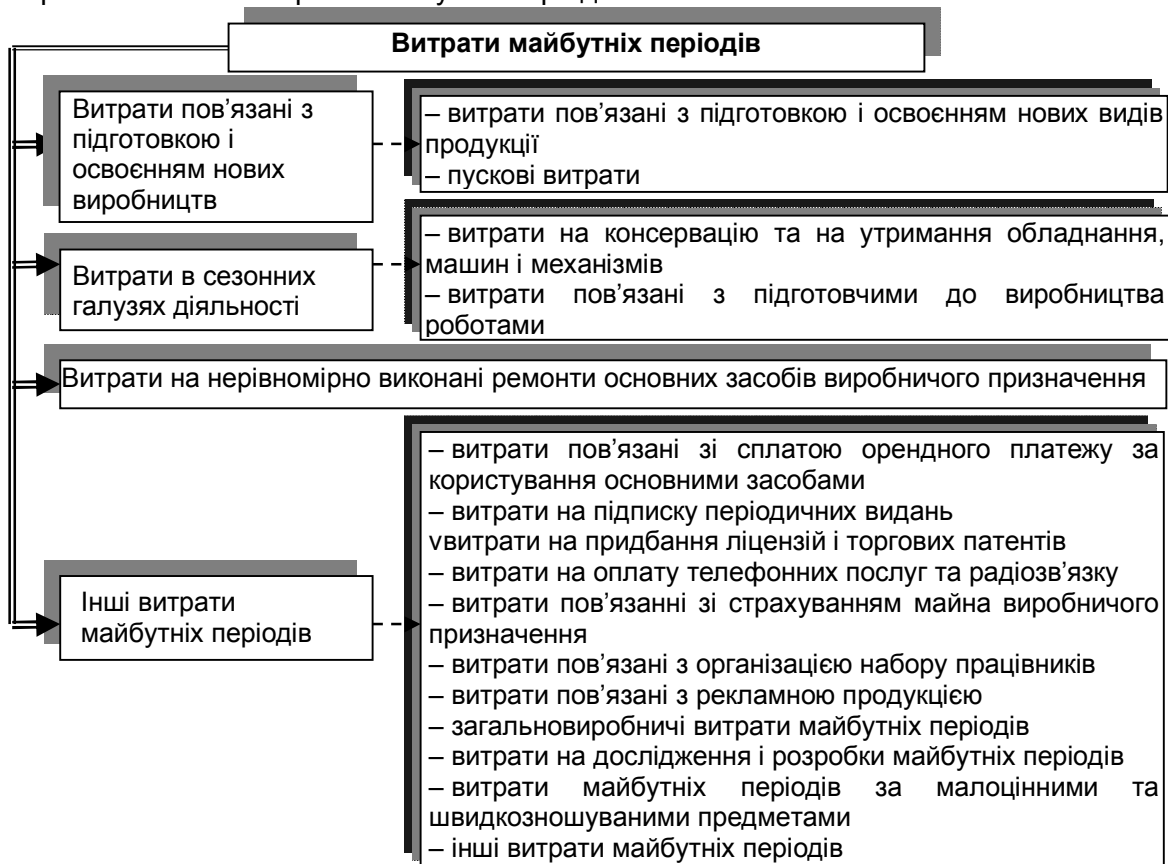


Рис. 1. Групи та склад витрат майбутніх періодів

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, витрати майбутніх періодів є специфічним об'єктом у системі бухгалтерського обліку, який не слід ототожнювати з витратами звітного періоду. З метою правильного розуміння економічної суті досліджуваних витрат і для потреб чіткого відображення інформації в обліку, використання її в аналітичних процедурах та в процесі здійснення контролю нами рекомендовано вважати витратами майбутніх періодів витрати, які понесені суб'єктом господарювання у звітному періоді в процесі господарської діяльності з метою одержання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах і будуть включені до складу витрат наступних звітних періодів шляхом капіталізації (розподілу) і не можуть бути конвертовані в грошові кошти. Обґрунтовано доцільність поділу витрат майбутніх періодів за групами, кожна з яких включає окремі види витрат, що підвищує ступінь однорідності витрат та оперативність їх подальшого опрацювання. Дане дослідження є початковим етапом раціональної організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат майбутніх періодів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Велш Глен А.* Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
2. *Голов С.Ф.* Управлінський облік : [підручник] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : [Електронний ресурс]: – К.: CD-вид-во „Інфодиск”, 2008. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.: 12 см. – (Законодавство України, 2008). – Систем. вимоги: Pentium – 233; ОЗУ-32 Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XT.
4. *Лень В.С.* Управлінський облік : [навч. посіб.] / В.С. Лень. – [2-ге вид., випр.]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
5. *Мельник Е.Г.* Витрати майбутніх періодів та резерв майбутніх виплат і платежів: склад та характеристика / Е.Г. Мельник : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/21.pdf
6. *Мельник Е.Г.* Витрати майбутніх періодів: сутність, склад і класифікація / Е.Г. Мельник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2 (14). – С. 102 – 111.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, із змінами та доповненнями від 18 березня 2011 р. № 372: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>.
8. *Саприкін В.М.* Витрати майбутніх періодів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук. – М., 2008. – 66 с.
9. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от источников до наших дней / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. *Соколов Я.В.* Расходы будущих отчетных периодов: форма и содержание / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учёт. – 1998. – № 8. – С. 91 – 93.